

Ausgabe 44

04. November 2021

# steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

## Inhalt

### Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Vorsteuerabzug im Fall einer nicht unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft

### Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 04. November 2021

Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens als vGA

Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch Formwechsel einer  
Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten

### Noch Fragen?

# Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Vorsteuerabzug im Fall einer nicht unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft

*Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Datum vom 27. Oktober 2021 ein Schreiben zur Anwendung der BFH-Urteile vom 28. August 2014, V R 49/13, und vom 31. Mai 2017, XI R 40/14 veröffentlicht.*

Durch das vorliegende BMF-Schreiben wird der UStAE infolge der BFH-Urteile vom 28. August 2014, V R 49/13, und vom 31. Mai 2017, XI R 40/14, in den Abschnitten 3.5 Abs. 2 Nummer 6, 9.1 Abs. 6, 14b.1 Abs. 1, 15.2a Abs. 3, 15.2a Abs. 6, 15.2b Abs. 1, 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 15.2d Abs. 1 Nr. 11 geändert.

Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Die BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2006 (IV A 5 – S 7300-90/06) und vom 9. Mai 2008 (IV A 5 – S 7300/07/0017) werden aufgehoben. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich alle Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft einheitlich für bis zum 31. Dezember 2021 verwirklichte Sachverhalte auf die Regelungen dieser BMF-Schreiben berufen.

## **Fundstelle**

BMF, Schreiben vom 27. Oktober 2021, [III C 2 -S 7300/19/10002 :005.](#)

# Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 04. November 2021

**Urteil I R 32/17:  
Einkünftekorrekturen  
nach § 1 Abs. 1 AStG  
bei Teilwertab-  
schreibungen auf  
unbesichert im  
Konzern begebenen  
Darlehensforderungen**

09. Juni 2021

Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalles fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter --ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen-- das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte. Als "fremde Dritte" kommen insoweit nicht nur Banken, sondern auch andere Kreditgeber in Betracht, wenn es für die konkrete Finanzierung einen Markt gibt, auf dem solche Kreditgeber tätig sind.

[Zum Urteil](#)

**Urteil IX R 29/19:  
Verlustfeststellung bei  
(nacherklärten)  
Einkünften nach § 23  
EStG**

28. Juli 2021

Für nacherklärte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften scheidet eine gesonderte Feststellung nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des JStG 2007 bzw. § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 aus, wenn hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen der Verlustentstehungsjahre (Teil-)Verjährung eingetreten ist. Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG i.d.F. des JStG 2007 bzw. § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 steht dem nicht entgegen.

[Zum Urteil](#)

**Urteil VI R 9/19: Erste  
Tätigkeitsstätte einer  
Mitarbeiterin des  
allgemeinen  
Ordnungsdienstes  
nach neuem  
Reisekostenrecht**

12. Juli 2021

Eine überwiegend im Außendienst tätige Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes hat im Ordnungsamt, dem sie zugeordnet ist, ihre erste Tätigkeitsstätte, wenn sie dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die sie dienstrechtlich schuldet und die zu dem Berufsbild einer Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes gehören.

[Zum Urteil](#)



# Rechtsprechung im Blog

## Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens als vGA

*Bei der Ermittlung des fremdüblichen Darlehenszinses für ein unbesichertes Gesellschafterdarlehen steht die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) einem Risikozuschlag bei der Festlegung der Zinshöhe zum Ausgleich der fehlenden Darlehensbesicherung nicht entgegen. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.*

### Sachverhalt

Die Klägerin, eine inländische GmbH, erwarb im Jahr 2012 (Streitjahr) von T sämtliche Anteile an der T-GmbH. Jene GmbH wurde sodann auf die Klägerin verschmolzen (steuerlicher Übertragungstichtag: 31. Dezember 2011).

Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm die Klägerin im Streitjahr bei ihrer Alleingesellschafterin, der D-GmbH, ein Darlehen auf, das mit 8 % p.a. verzinst wurde (Gesellschafterdarlehen). Die Zinsen waren nicht laufend, sondern erst mit Ablauf des Darlehensvertrags am 31. Dezember 2021 zu entrichten. Sicherheiten waren keine vereinbart. Die D-GmbH nahm ihrerseits Fremdmittel in gleicher Höhe und unter identischen Konditionen von ihren Gesellschaftern auf.

Daneben erhielt die Klägerin ein Bankdarlehen, das mit durchschnittlich 4,78 % p.a. verzinst wurde und vollumfänglich – auch von der D-GmbH – besichert war.

Schließlich erhielt sie vom Verkäufer T ein Verkäufendarlehen, das mit 10 % p.a. verzinst wurde und nicht besichert war.

Das Gesellschafterdarlehen war gegenüber allen sonstigen Verbindlichkeiten der Klägerin, insbesondere gegenüber den beiden anderen Darlehensverbindlichkeiten, nachrangig. In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2012 erfasste die Klägerin im Zusammenhang mit dem Gesellschafterdarlehen eine Zinsverbindlichkeit.

Das Finanzamt legte dem angegriffenen Körperschaftsteuerbescheid hinsichtlich des Gesellschafterdarlehens die Auffassung zugrunde, dass fremde Dritte einen Zinssatz von 5 % vereinbart hätten. In Höhe der Differenz zum tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 8 % liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vor.

Die Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte keinen Erfolg.

### Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Den Rechtsgrundsätzen zur Anwendung des Fremdvergleichs genügt die angegriffene Finanzgerichts-Entscheidung nicht. Dessen Schlussfolgerung, dass ein fremder Dritter das streitige Darlehen (Gesellschafterdarlehen, Zinssatz 8 %) zu einem Zinssatz von lediglich 5 % gewährt haben würde, ist rechtsfehlerhaft zustande gekommen.

Soweit das Finanzgericht darauf abstellt, dass der mit dem Bankenkonsortium vereinbarte durchschnittliche Zinssatz von 4,78 % den Maßstab auch für das streitige Darlehen bilde, übersieht es, dass sich der gedachte und gewissenhafte



Geschäftsleiter daran nicht ohne Weiteres orientiert haben würde. Denn die Kredite des Bankenkonsortiums waren besichert und vorrangig zu bedienen. Das streitige Darlehen war hingegen unbesichert und nachrangig. Fehlen, wie vorliegend, gegenteilige Feststellungen, so widerspricht es den allgemeinen Erfahrungssätzen, wenn das Tatgericht annimmt, dass ein fremder Dritter ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen zum gleichen „Preis“ gewährt haben würde. Dieser Verstoß gegen die allgemeinen Erfahrungssätze lässt die Bindung des BFH an die tatrichterlichen Feststellungen entfallen.

Der Hinweis des Finanzgerichts auf die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl I 2008, 2026), die durch die Gestellung von Sicherheiten nicht ausgehebelt werden und folglich auch keinen Risikozuschlag bei der Festlegung der Zinshöhe rechtfertigen könne, ist für den Fremdvergleich rechtlich unbeachtlich. Bei diesem Vergleich ist das „Nahestehen“ hinwegzudenken. Dann wäre aber ein Darlehensgeber gerade kein Gesellschafter, sondern ein fremder Dritter und seine Forderung würde keiner gesetzlichen Rangminderung im Insolvenzfall unterliegen. Entschlösse sich dagegen der fremde Dritte im Verhandlungswege, „freiwillig“ den Vorrang einer Forderung eines anderen Drittgläubigers zu akzeptieren, würde er mutmaßlich vom Darlehensnehmer eine finanzielle Kompensation für die Hinnahme dieses Nachteils verlangen.

Dass das Vermögen der Klägerin über eine ausreichende Substanz verfügte und damit der D GmbH als Kreditgeberin eine hinreichende Sicherheit für die Darlehensrückzahlung bot, sodass keine Notwendigkeit für einen Risikozuschlag im Zinssatz bestanden habe, wie das FG ausführt, entspricht ebenfalls nicht dem mutmaßlichen Denken eines fremden Dritten. Dieser würde bei der Festlegung der Kreditbedingungen nicht nur auf die aktuelle Vermögenssituation seines Schuldners abstellen, sondern vor allem dessen zukünftige wirtschaftliche Entwicklung in den Blick nehmen. Denn sein Ausfallrisiko hängt im Wesentlichen von dieser Entwicklung ab (vgl. z.B. Scholz/Köhler, Deutsches Steuerrecht 2018, 15). Da er indes die wirtschaftliche Zukunft seines Schuldners allenfalls prognostizieren könnte, liegt es nahe, dass er bei gegebener Sachlage (Nachrangigkeit des Darlehens, fehlende Sicherheiten) einen höheren „Preis“ für die Überlassung des Kapitals fordern würde als ein abgesicherter Gläubiger.

### **Hinweis**

Siehe dazu auch unseren [TP Perspectives – Newsflash vom 29. Oktober 2021](#).

### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 18. Mai 2021 ([I R 62/17](#)), veröffentlicht am 28. Oktober 2021.

### **Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten**

*Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb der Sperrfrist eine Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt und hierdurch ein mittelbarer Anteil dieser Kapitalgesellschaft an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut begründet, führt dies zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.*

## Sachverhalt

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gegeben ist, wenn im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft eine an dem übertragenen Wirtschaftsgut mittelbar beteiligte Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten formwechselnd in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.

Die Klägerin ist eine GmbH, die formwechselnd aus der B GmbH & Co. KG (B KG) hervorgegangen ist. Alleinige Kommanditistin der B KG war die A KG. Die B KG ihrerseits war alleinige Kommanditistin der Z KG. Im Streitjahr (2010) wurde von der B KG ein Grundstück gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in die Z KG eingebracht. Im Jahr 2012 wurden zunächst die A KG sowie auch die B KG in GmbHs formgewechselt.

Das Finanzamt sah in der formwechselnden Umwandlung der Personengesellschaft in eine GmbH einen Sperrfristverstoß, denn über deren 100%ige Beteiligung an der Tochterpersonengesellschaft sei mit der formwechselnden Umwandlung innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG mittelbar der Anteil einer Körperschaft am übertragenen Wirtschaftsgut (dem Betriebsgrundstück) zu 100 % begründet worden.

Das Niedersächsische Finanzgericht teilte diese auch von der Finanzverwaltung (im BMF-Schreiben vom 08. Dezember 2011, IV C 6 – S 2241/10/10002) vertretene Auffassung (vgl. unseren [Blogbeitrag](#)).

## Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Unter einem „Anteil“ i.S. des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG ist die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven zu verstehen.

Die Formulierung „aus einem anderen Grund“ i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst jeden Vorgang, der –zeitlich der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG folgend– zur (unmittelbaren oder mittelbaren) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut führt.

Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb der Sperrfrist eine Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt und hierdurch ein mittelbarer Anteil dieser Kapitalgesellschaft an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut begründet, führt dies zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

Eine teleologische Reduktion des Satzes 6 kommt in einem solchen Fall nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt des Formwechsels an der Oberpersonengesellschaft (auch) natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach Satz 3 übertragenen Betriebsgrundstück (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt waren.

Verringert sich der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimmt sich der Umfang des Teilwertansatzes nach Satz 6 nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3.



## Fundstelle

BFH, Urteil vom 15. Juli 2021 ([IV R 36/18](#)), veröffentlicht am 28. Oktober 2021.



Weitere interessante News und Entscheidungen finden Sie in unserem Blog Steuern & Recht

HIER



Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

VERANSTALTUNGSSUCHE

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



## Redaktion

Gabriele Nimmrichter  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: (0 69) 95 85-5680  
gabriele.nimmrichter@de.pwc.com

Gunnar Tetzlaff  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Fuhrberger Straße 5  
30625 Hannover  
Tel.: (0 511) 53 57-3242  
gunnar.tetzlaff@de.pwc.com

## Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen

© 2021 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.